

**Q** 現在、想定されている制度では、個別財務諸表は日本基準により作成され連結財務諸表ではIFRSにより作成される予定で、適用する基準が異なりますが、帳簿への記帳について留意点はありますか？

**A** 個別財務諸表へのIFRS適用や、税法の確定決算主義及び損金経理要件の動向が明確でない現時点では、日本基準による個別財務諸表とIFRSによる連結財務諸表を作成する体制の整備が必要になります。日本基準からIFRSへの組み替えを、業務フローのどのレベルで行うかで、概ね3つのパターンが考えられますが、それぞれのメリット・デメリットを考慮して検討する必要があります。



## 解説

現時点でIFRSの任意適用が認められているのは連結財務諸表のみであり、税法の確定決算主義・損金経理要件の動向も不明確であることから、少なくとも日本基準による個別財務諸表とIFRSによる連結財務諸表を作成する体制の整備が必要になります。

従って会計帳簿をどのように整備するか、日本基準とIFRSの2種類の帳簿を持つ必要があるのではないか、という議論がありますが、大きく以下の3パターンの考え方があると思われます。

### パターン1

#### 個別の会計帳簿を日本基準(現地基準)で記帳し、連結の会計帳簿をIFRSで記帳

このパターンは、日次の取引は日本基準(海外子会社等であれば現地基準)で会計帳簿を入力し、決算時に日本基準とIFRSとの差異部分を組み替えるものです。この場合のメリット・デメリットは以下のとおりです。

#### メリット

- 日次の取引を日本基準で記帳するため、日常業務を大きく変更する必要がない。
- 会計システムの変更を必要最小限にとどめることもできるため、システム改修に要するコストも相対的に抑えられる。

#### デメリット

- 決算時にIFRSへの組み替え作業が必要なため、決算時の作業量が増す。

このパターンでは、必ずしも複数の帳簿を持つ必要はありません。日本基準からIFRSへの組み替えを帳簿内で行うか、または精算表のように帳簿外で行うかの選択となります。また、組み替えを各単体の個別財務諸表で行うか、連結財務諸表の作成段階で行うかも検討も必要です。

### パターン2

#### 個別と連結のいずれの会計帳簿もIFRSで記帳

このパターンは、日次の取引からIFRSで記帳し、決算時に必要な連結整理仕訳のみを記帳するものです。

### メリット

- 日次の取引は、日々個別の会計システムにIFRSに基づいて記帳されるため、連結決算プロセスでは連結グループ各社の会計データを収集し、必要な連結仕訳を入力するとのみとなり、連結決算業務の作業量を少なくすることができる。

### デメリット

- 日次の取引がIFRSに基づいて記帳されるため、個別財務諸表を日本基準で作成するために、決算時に組み替えを行う必要がある。
- 日次の会計処理を行う連結グループ各社の担当者に、IFRSに関する教育を行う必要がある。
- 既存の会計システムは日本基準を前提に構成されているため、システム改修に一定のコストがかかる。

複数帳簿が必要かどうかは、パターン①と同様です。

### **パターン3**

#### **個別の会計帳簿を日本基準とIFRSで記帳し、連結の会計帳簿はIFRSで記帳。**

このパターンは、日次の取引を日本基準とIFRSの両方で記帳し、決算時に必要な連結修正仕訳を記帳するものです。日次の処理は、1つの取引について日本基準で記帳し、システム対応によりIFRSでの記帳を自動で行います。

### メリット

- 日本基準で記帳した取引から、システムによって自動的に日本基準の帳簿とIFRSの帳簿の双方に入力されるため、記帳担当者はIFRSを意識する必要がない。
- 単体で複数帳簿が作成されているため、IFRSや日本基準の組み替えをする必要がない。

### デメリット

- 日本基準からIFRSへの仕訳を自動判定するシステムの構築に、多大なコストを要する。

一部のERPパッケージ等で、1取引から2つの帳簿への自動転記を行う機能を有するものもありますが、作成可能な取引は限定(例えば、固定資産取引のみなど)されているケースが多いようです。従って、複数帳簿への自動転記機能を有するERPパッケージを導入したからといって、すぐにこのパターンを適用できるわけではなく、自社の状況へのカスタマイズや例外取引への対応などが必要となります。

IFRSとの差異項目がどれくらいあるか、またIFRS対応にかけることができる人員・時間・費用など、各社の置かれた状況によりどのパターンを採用するかは異なりますが、すでにIFRS導入準備を進められている会社の状況を見ますと、多くの会社が上記のパターン1の考え方で進められているようです。

**Q** 本格導入前にIFRSによる財務諸表を作成しようと考えておりますが、初度適用を行う際の留意点を教えてください。

**A** IFRSによる財務諸表を初めて作成する際には、IFRS1号「初度適用」に従い原則として過去に遡ってIFRSを適用しなければなりません。ただし、実務への適用可能性を考慮して、遡及適用が免除されたり禁止されたりする項目があるため、会社の状況に応じて免除規定を適用する項目の検討が必要です。また、初度適用時には、日本基準とIFRSの差異調整表の開示が必要なことにも留意してください。



## 解説

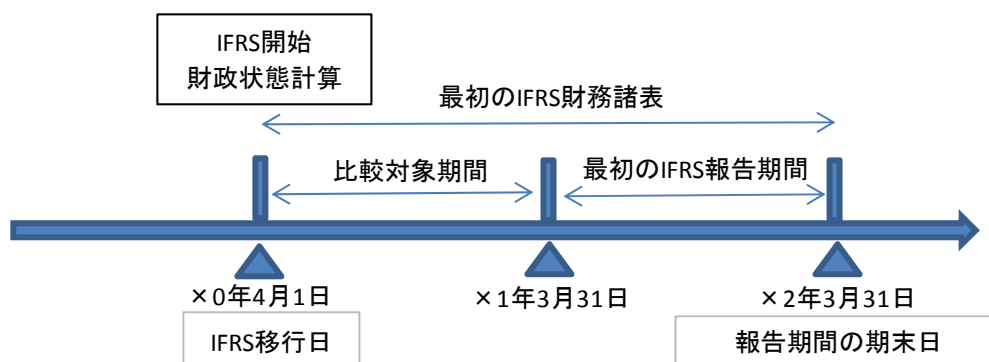
### IFRS1号「初度適用」の概要と留意点

従来まで他の会計基準を適用してきた企業がIFRSの適用を開始する場合には、従前の会計基準により作成された過去の財務情報をどのように取り扱うかが問題となります。IFRS1号「初度適用」は、他の会計基準からIFRSへ移行し、IFRSに基づく財務諸表を初めて作成する場合の取扱いについて詳細に定めています。

#### (1) 初度適用で表示する財務諸表の表示期間

まず企業が初めてIFRSによって作成する財務諸表には、期間比較性を確保するために少なくとも次の期間の各計算書が必要です。

- 直近の決算日を含めて過去3期の財政状態計算書
- 直近の報告期間を含めて過去2期間分の包括利益計算書
- 直近の報告期間を含めて過去2期間分の持分変動計算書
- 直近の報告期間を含めて過去2期間分のキャッシュ・フロー計算書



#### (2) 遡及適用の例外

IFRSを初めて適用する際には原則として過年度に遡ってIFRSを適用する必要がありますが、実務

への適用可能性を考慮して、例外規定が設けられています。さらにこの例外規定も、遡及適用が禁止される項目と免除される項目に分けられます。例外規定が設けられている項目は以下のとおりです。

#### 遡及適用禁止項目

- ①会計上の見積り ②金融資産及び金融負債の認識の中止 ③ヘッジ会計 ④非支配持分の会計

#### 遡及適用免除項目

- ①企業結合 ②株式報酬 ③保険契約 ④有形固定資産等のみなし原価 ⑤リース ⑥従業員給付 ⑦累積為替換算差額 ⑧子会社、共同支配企業及びジョイント・ベンチャーへの投資 ⑨子会社、関連会社及びジョイント・ベンチャーの資産・負債 ⑩複合金融商品 ⑪既に認識している金融商品の分類の指定 ⑫金融資産または金融負債の当初認識時の公正価値測定 ⑬資産除去債務 ⑭IFRIC 12「サービス譲与契約」に基づいて会計処理される金融資産及び無形資産 ⑮借入費用

各例外規定の内容については紙幅の関係で本コラムでは触れませんが、該当する項目がある場合、特に免除項目に該当項目がある場合には、原則どおり遡及適用を行うか、免除規定を適用するかを検討する必要があります。

### (3)調整表の開示

IFRSの初度適用企業は、IFRSへの移行により、財政状態、業績及びキャッシュ・フローが従来適用していた会計基準からどのような影響を受けたかを説明する、以下の調整表を開示しなければなりません。

#### ①下記の時点の資本の部に関する従前の会計基準からIFRSへの調整表

- 移行日
- 従前の会計基準による年次財務諸表が作成された最も直近の期末日

#### ②直前年度の包括利益に関する従前の会計基準からIFRSへの調整表

③開始財政状態計算書において認識した減損損失または戻入れた減損損失がある場合には、IAS 36において求められる開示項目(資産の種類ごと、セグメントごとの金額、状況の補足説明、回収可能価額の算定方法など)

④従前の会計基準においてキャッシュ・フロー計算書を表示していた場合には、キャッシュ・フロー計算書に対する重要な調整内容の説明

これらの調整表の作成には、従前の基準からIFRSへの調整仕訳を網羅的に、また財務諸表項目別に集計する必要があります。如何に効率的に調整表を作成するかに留意して、IFRS適用作業を行う必要があります。

**Q** IFRSのコンサルティングを頼もうと思っているのですが、どのようなところ  
にお願いすればよろしいでしょうか？

**A** 会計監査を担当している監査法人や、その他の監査法人、コンサルティングファーム等が考  
えられますが、自社で対応する部分と外部の専門家に依頼する部分を明確にし、効果的・効  
率的にコンサルティングを利用することが重要です。



## 解 説

IFRSの導入プロジェクトは、導入から運用までの期間が長期にわたり、検討する項目も多く、専門性も高いことから、外部の専門家の力を借りることも有効な手段となります。

コンサルティングの依頼先としては、会計監査を担当している監査法人や、その他の監査法人、コンサルティングファームなど様々な選択肢があります。一般的に、会計監査を担当している監査法人の場合は、既に会社の状況等を理解しているため、コンサルティング初期フェーズにおいて要する工数は短期間に抑えることができる傾向がありますが、それ以外の監査法人等に依頼することで、IFRSコンサルティングのみならず新しい視点で業務プロセスの改善につながる意見を得られることもあります。

いずれにせよ、時間的及び経済的コストを抑えて、有効にコンサルティングを活用するためには、まず自社の人員で対応可能な部分と、外部の専門家の力を借りる部分の仕分けを行って、さらに各コンサルティングファーム等のバックグラウンドや得意とする分野を把握した上で、依頼先を選定することが重要です。

我々、仰星監査法人でも、多種多様なクライアントニーズに対応したIFRS移行プランのご提供、独自に開発したツールによるIFRS移行影響度分析、IFRS対応のための業務ルール・社内制度構築コンサルティング、各種IFRSセミナーの実施・社内教育研修サービスの提供などのサービスラインナップを準備しております。また提携関係にあるNexia Internationalのネットワークを活用し、海外子会社への高品質なサービスを提供できる体制も構築しております。(詳しくは[こちら](#)をご参照ください。)